K.17:18

SALA PLENA

SENTENCIA: 268/2013.
EXP. Nº: 344/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por la Gerencia Distrital el Alto del Servicio de Impuestos Nacionales c/Autoridad General de Impugnación Tributaria.
FECHA: Sucre, treinta de julio de dos mil trece.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales en la que solicita la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0150/2012 emitida el 13 de marzo de 2012 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA.- La demanda de fs. 17 a 20, la respuesta de fojas 43 a 51, la réplica de fs. 62 a 63, la dúplica a 66, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada; y

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital de El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, en su demanda solicitó la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0150/2012 de 13 de marzo del 2012, en la que se resolvió confirmar la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA0627 de 27 de diciembre de 2011, en la que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz dispuso dejar sin efecto - por prescripción - la facultad de cobro de la deuda tributaria establecida en los Pliegos de Cargo 917/98 y 066/00.

Señala que en respuesta la solicitud formulada por el representante legal de la contribuyente Betsabé Conde Quispe para que se declare la prescripción extintiva de la facultad de cobro de las obligaciones establecidas en los pliegos de cargo señalados precedentemente, la administración tributaria emitió el proveído 24317411, con el que rechazó la petición formulada en consideración a los siguientes fundamentos:

a) Que se había emitido el Pliego de Cargo 917/98 de 12 de julio de 1998 en contra la contribuyente, originado en la intimación A.R. 287558-408-emergente de la declaración jurada por el periodo fiscal de septiembre de 1996 por el importe de Bs.1843.
b) El segundo Pliego de Cargo 066/00 de 28 de febrero de 2000, tuvo origen en la intimación A.R. 456009-408-2 por la declaración jurada del periodo fiscal de junio de 1998 por el importe de Bs.1444.
c) La administración tributaria notificó los Pliegos de Cargo 917/98 y 066/00 el 12 de noviembre de 1998 y 4 de Julio 2002, respectivamente y habiéndose vencido el término sin que la contribuyente hubiese realizado el pago requerido, se procedió a la ejecución de las medidas coercitivas estipuladas en los arts. 304 y 306 de la Ley 1340.

Agregó que la autoridad demandada no aplicó correctamente la normativa vigente, al haber admitido el recurso de alzada planteado porque se impugnó un proveído que respondió una solicitud de consulta relativa a la prescripción de su obligación tributaria, que de ninguna forma es el acto administrativo definitivo que determine una obligación tributaria, que ya fue autodeterminada por la señora Betzabé Conde Quispe cuando presentó sus declaraciones juradas.

Que el Reglamento Específico para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico aplicables ante la Superintendencia Tributaria, aprobado con DS 27350 de 12 de febrero de 2004, es claro cuando señala que el recurso de alzada solo es admisible contra actos definitivos de la administración tributaria conforme señala en el parágrafo II del art. 5 y como se puede evidenciar el proveído 24317411 impugnado no se adecua a ninguno de los actos administrativos señalados en la norma citada, teniendo en cuenta también que el art. 119 de la Ley 2492 señala que contra la respuesta a la consulta no procede recurso alguno, sin prejuicio de la impugnación que pueda interponer el consultante contra el acto administrativo que aplique el criterio que responde a la consulta.

Añade que en la resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0150/2012 se señaló que no se cumplió con la notificación de los Pliegos de Cargo 917/98 y 066/00, aspecto que no es

evidente, pues el fisco cumplió con la notificación en aplicación del artículo 159 de la Ley 1340, porque se notificó a su representante legal Reynaldo Parra Paredes, por tanto es infundada la apreciación de la AGIT.

También se señaló que no se hizo conocer conforme a ley el inicio, trámite y conclusión del procedimiento de determinación de la contribuyente, apreciación que es errada porque no se trata de una determinación efectuada por la administración tributaria a la contribuyente mediante un proceso de fiscalización, sino de una autodeterminación efectuada en el momento de presentar las declaraciones juradas por el IVA por las sumas de Bs. 1.843 y Bs. 1.444, sin efectuar el pago correspondiente, lo que motivó la emisión de los pliegos de cargo que fueron notificados legalmente, porque se incumplió el art. 25 de la Ley 1340.

Sobre la facultad de cobro de pliegos de cargo, aclaró que al existir un vacío jurídico respecto a la inacción por parte de la administración tributaria en el ejercicio al cobro, se tiene que conforme señala el art. 6 de la Ley 1340 y el Numeral II del artículo 5 de la Ley 2492, se permite llenar los vacíos legales con otras ramas jurídicas y así, se recurre con carácter supletorio al art. 1.493 del Código Civil.

Que el artículo 52 de la Ley 1340, prevé que para los efectos de la prescripción, debe tenerse en cuenta si los actos del contribuyente son intencionales tal como ocurre en el presente caso, porque la contribuyente no tuvo la intención de cancelar su deuda para convenientemente solicitar su prescripción por solo el hecho de dejar transcurrir el tiempo.

Agregó que verificados los expedientes, se tiene que los pagos fueron realizados por medio de retenciones por intermedio de la entonces Superintendencia de Bancos que hoy es la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero y que solamente cursan memoriales de 14 de junio de 2008 y 10 de mayo de 2011.

Concluye señalando que el art. 307 de la Ley 1340, es claro al prever que iniciada la ejecución tributaria no puede suspenderse por ningún recurso ordinario o extraordinario, salvo el pago total del documento.

Con esos argumentos, solicitó se pronuncie sentencia que declare la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0150/2012 de 13 de marzo de 2012 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CONSIDERANDO.- Que citada la autoridad recurrida, se apersonó la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y con memorial presentado el 1 de noviembre de 2012, contestó en forma negativa señalando:

De acuerdo con la Ley 1340, Código Tributario Boliviano vigente hasta el 2 de noviembre de 2003, aplicable a los hechos generadores existían dos fases claramente diferenciadas: a) la fase de determinación hasta que quede firme y b) la fase de cobranza coactiva.

Sobre la primera fase y la prescripción, se encontraba plenamente regulada por los artículos 52 a 57 de la ley 1340; en cuanto a la de cobranza coactiva, solamente por el referido artículo 52, que preveía que el derecho de cobro prescribía en cinco años, por lo tanto, para la fase denominada de cobranza coactiva (hoy ejecución tributaria), existe un vacío legal, que encuentra explicación en que una vez emitida la intimación generada por pagos en defecto emergentes de la propia declaración jurada presentada por la contribuyente, tenía cinco días para pagarla, vencidos los cuales, se giraba el pliego de cargo y auto intimatorio de pago otorgando tres días desde la notificación para efectuar el pago y luego se pasaba a la fase de cobranza coactiva, el cual no admitía ninguna solicitud por tener sólo el fin de cobrar lo determinado y ejecutoriado, por ello los arts. 305 y 307 de la Ley 1340 establecen que ninguna autoridad administrativa o jurisdiccional está facultada para modificar o anular las sentencias o resoluciones administrativas pasadas en autoridad de cosa juzgada.

Que la Sentencia Constitucional 992/2005 de 19 de agosto de 2005, expresa que el artículo 307 del Código Tributario Boliviano que establecía que la ejecución coactiva no podía suspenderse por ningún motivo, exceptuando el pago total documentado o la nulidad del título constitutivo de la deuda declarada en recurso de nulidad y que en ese orden, la Sentencia Constitucional 1606/2002 de 20 de diciembre, estableció la aplicación supletoria de

las normas previstas por el art. 1497 del Código Civil para oponer la prescripción en cualquier estado de la causa, aún en ejecución de sentencia.

Así se evidencia, la existencia de un vacío jurídico respecto al cómputo del plazo de la prescripción para la etapa de ejecución, cuando la obligación ha quedado autodeterminada y firme; por tanto, en virtud de la analogía y subsidiariedad prevista por los artículos 6 y 7 de la Ley 1340, corresponde aplicar las previsiones del Código Civil en sus art. 1492 y 1493. Al efecto, señaló que el 29 de junio de 2010, se solicitó la extinción de la sanción por prescripción y el 12 de mayo de 2011, la prescripción extintiva de la facultad de cobro de las obligaciones establecidas en los Pliegos de Cargo 917/98 y 066/00 emergentes de las intimaciones por declaraciones juradas (Formulario 143 del IVA).

Que el 28 de julio de 1997, la administración tributaria notificó a la contribuyente con la intimación e interrumpió así el cómputo del curso de la prescripción, iniciándose uno nuevo a partir del 1 de enero de 1998 que debía concluir el 31 de diciembre de 2002; sin embargo el 13 de noviembre de 1998, se produjo la notificación tácita del Pliego de Cargo 917/98 que interrumpió la prescripción, cuyo cómputo se reinició a partir del 1 de enero de 1999 el cual debía concluir el 31 de diciembre de 2003, sin que se evidencien otras causales de interrupción y suspensión de la acción, de la administración tributaria para efectuar el cobro dela obligación hasta el 20 de junio de 2006 cuando las facultades de cobro ya se encontraban prescritas.

En cuanto al Pliego de Cargo 066/00 del periodo junio de 1998, el cómputo se inició el 1 de enero de 1999 momento desde el cual la Administración pudo hacer valer sus derechos para efectivizar el cobro de la deuda tributaria hasta el 31 de diciembre de 2003; sin embargo, el 25 de febrero de 1999, la administración tributaria notificó a la contribuyente con el Auto de Intimación, interrumpiendo dicho término, cuyo cómputo fue reiniciado a partir del 1 de enero de 2000 y que debía vencer el 31 de diciembre de 2004. En cuanto a la notificación del Pliego de Cargo 066/00, al no haberse realizado conforme al procedimiento establecido en el artículo 159 de la Ley 1340, no constituye una causal de interrupción del curso de la prescripción por lo que la facultad de cobro de la administración tributaria también se encuentra prescrita.

La autoridad demandada haciendo constar que en el punto II.2. de la demanda, la administración tributaria planteó un nuevo argumento que no fue motivo de impugnación o agravio en instancia administrativa; al efecto, señaló que los artículos 139-b) y 144 del Código Tributario Boliviano y el artículo 198-e y 211-I de la Ley 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos, lo cual no ha ocurrido en el presente caso, razón por la que no corresponde responder a puntos no impugnados en el recurso jerárquico, por tanto, la demanda contencioso-administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0150/2012.

CONSIDERANDO: Que la administración tributaria ha planteado en su demanda dos temas de controversia que son: a) indebida aplicación por la autoridad de impugnación de la normativa, porque ha tramitado y resuelto recursos de impugnación contra un proveído que dio respuesta a una solicitud o consulta referida a la prescripción de su obligación tributaria, por tanto, no se trata de un acto administrativo definitivo, y b) que se dio cumplimiento a la notificación con los pliegos de cargo a la contribuyente; se hizo conocer el inicio, trámite y conclusión del procedimiento de determinación y que no existe prescripción.

Por su parte, la autoridad demandada señala que la tramitación de los recursos de impugnación no fue objeto de discusión en sede administrativa y en cuanto al segundo punto, que la prescripción ha sido correctamente declarada.

De la revisión de los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada se tiene:

Anexo I.

1. Que la administración tributaria mediante Intimación 456009-408-2 de 21 de diciembre de 1998 requirió a la contribuyente el pago de la suma de Bs.1.444 por concepto del impuesto al valor agregado por el periodo fiscal junio/1998 (fs. 1).
2. Posteriormente, emitió el Pliego de Cargo 066 de 28 de febrero de 2000, que de acuerdo a la diligencia que cursa a fs. 2, fue notificado a Leticia Moya "hermana propietaria de la dueña de casa" el 4 de julio de 2002.
3. En ejecución de la deuda tributaria, la administración tributaria, con nota SIN/GDEA/DJCC/UCC/MED/525/2010 de 20 de septiembre de 2010, solicitó a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero la retención de fondos en todo el sistema financiero.
4. Mediante memorial con fecha 10 de mayo de 2011, que cursa de fs. 87 a 89, la contribuyente se apersonó a la administración tributaria y solicitó prescripción extintiva de la facultad de cobro.

Anexo II.

5. Que la administración tributaria mediante Intimación 287558-316-9 de 13 de mayo de 1997, requirió a la contribuyente el pago de la suma de Bs.1.843 por concepto del IVA por el periodo fiscal septiembre/1996 (fojas 2).
6. Posteriormente, emitió el Pliego de Cargo 917/98 de 12 de julio de 1998, que de acuerdo a la diligencia que cursa a fs. 2, fue notificado a Reynaldo Parra Paredes el 12 de noviembre de 1998.
7. Con memorial presentado el 13 de noviembre de 1998, la contribuyente planteó excepción de pago señalando que en su declaración jurada en forma errónea consignó el saldo a favor del periodo anterior en la casilla correspondiente a crédito fiscal. (fojas 8).
8. La excepción planteada fue declarada improbada con Resolución Administrativa GDEA/DJTCC/UTJ/013/05 de 27 de junio de 2005, notificada en secretaria el 6 de julio de 2005.
9. En ejecución de la deuda tributaria, la administración tributaria, con nota SIN/GDEA/DJCC/UCC/MED/539/2010 de 20 de septiembre de 2010, solicitó a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero la retención de fondos en todo el sistema financiero.
10. Mediante memorial con fecha 14 de mayo de 2011, que cursa de fojas 147 a 148, la contribuyente solicitó prescripción extintiva de la facultad de cobro.
11. La administración tributaria mediante comunicación denominada **"Proveído Nº 24 0520 11" de 20 de abril de 2011**, rechazó la solicitud que fue notificada al representante legal de la contribuyente el 27 de abril de 2011 (fojas 153 a 153).
12. Posteriormente, con memorial presentado el 12 de mayo de 2011, Betsabé Conde Quispe, representada por Rolando Barrios Condori, solicitó prescripción extintiva de la facultad de cobro de los Pliegos de Cargo 917/98 de 12 de julio de 1998 y 066/00 de 28 de febrero de 2000. La administración tributaria mediante comunicación denominada **"Proveído Nº 24 3174 11" de 24 de agosto de 2011**, rechazó la solicitud que fue notificada al representante legal de la contribuyente el **7 de septiembre de 2011** (fs. 90 a 92).

Planteado el recurso de alzada por el representante legal de la contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, con Resolución ARIT-LPZ/RA 0627/2011, determinó revocar totalmente el proveído 24317411 de 24 de agosto de 2011. Es de hacer notar que la administración tributaria no formuló ninguna objeción legal relativa a la imposibilidad de plantear al recurso de alzada y tampoco lo hizo al formular el recurso jerárquico de fs. 70 a 73 del anexo. Por su parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con la resolución impugnada en el presente proceso, confirmó la resolución de alzada.

Siendo evidente que la administración tributaria no efectuó cuestionamiento alguno a la interposición del recurso de alzada, es evidente que no correspondería en sede jurisdiccional

considerar sus argumentos; sin embargo, se considera que la demandante ha incurrido en imprecisión de términos al señalar que la contribuyente planteó una consulta referente a la prescripción de su obligación tributaria, pues más bien, resulta evidente que formalizó una petición concreta al respecto, de manera que el pronunciamiento denominado "Proveído Nº 24 3174 11" de 24 de agosto de 2011, se constituye en un acto definitivo de alcance particular que era impugnable por la afectada, conforme al mandato del art. 5.II del Reglamento Específico para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria General, aprobado por DS 27350 de 12 de febrero de 2004, vigente en ese momento.

Respecto a la prescripción declarada y su cómputo, corresponde precisar que son aplicables a los dos pliegos de cargo las previsiones de la Ley 1340 por haber nacido los dos hechos imponibles en su vigencia.

La administración tributaria también ha controvertido el entendimiento de la autoridad de impugnación tributaria relativo a la legalidad de las notificaciones con ambos pliegos de cargo, sobre este punto, corresponde señalar lo siguiente:

a) Con relación al Pliego de Cargo 917/98 si bien es evidente que fue notificado al contador de la contribuyente (lo cual constituye una notificación anómala), también es cierto que ésta se apersonó ante la administración tributaria y planteó excepción de pago con memorial fechado el **13 de noviembre de 1998**. Llama la atención a este Tribunal que la administración tributaria, resolvió la excepción planteada con Resolución Administrativa GDEA/DJTCC/UTJ/013/05 de 27 de junio de 2005, notificada el 6 de julio de 2005; es decir, **siete años después**.
b) En el caso del Pliego de Cargo 066/00 de 28 de febrero de 2000 y conforme se anotó en la relación de los antecedentes fácticos de la presente resolución, la notificación efectivamente es irregular porque fue practicada a una persona ajena, incumpliéndose así las formalidades previstas en el art. 159 de la Ley 1340, de modo que es evidente que dicha diligencia no cumplió su finalidad porque en definitiva no fue de conocimiento de la contribuyente.

En cuanto a la prescripción declarada por la autoridad de impugnación tributaria, el artículo 52 de la Ley 1340, señalaba que *"la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos, prescribe a los cinco años"*, siendo necesario mencionar que la jurisprudencia constitucional contenida en las SS.CC. 1606/2002-R de 20 de diciembre de 2002 y 992/2005-R de 19 de agosto de 2005, han reconocido que **la prescripción es aplicable aún en fase de ejecución tributaria** y que en el caso de la Ley 1340, por supletoriedad corresponde la aplicación del régimen de la prescripción establecido por el Código Civil.

Establecido lo anterior y por razones de orden, se efectúa el siguiente análisis:

1) **Sobre el Pliego de Cargo 917/98 emergente de la Intimación de Pago 287558-136-9 correspondiente a la declaración jurada del IVA por el periodo fiscal septiembre de 1996.**

   La obligación tributaria emergente de la determinación efectuada por la propia contribuyente en el Formulario 143 (IVA) quedó firme por no haberse impugnado el rechazo a la excepción de pago documentado planteado por la contribuyente el 13 de noviembre de 1998.

   En ese marco fáctico y aplicando el artículo 53 de la Ley 1340, siendo que la obligación tributaria nació en septiembre de 1996, el término de la prescripción comenzó a correr desde el 1 de enero de 1997 y fue suspendido por la notificación realizada el 28 de julio de 1997 con el Pliego de Cargo 917/98, reanudándose su cómputo a partir del 1 de enero de 1999, no siendo relevante entonces, la suspensión del cómputo de la prescripción prevista por el artículo 55 de la misma disposición legal. En consecuencia, la prescripción se operó el 31 de diciembre de 2003, sin que exista actividad alguna de la administración tributaria hasta esa fecha.

2) Sobre el Pliego de Cargo 066/00 emergente de la Intimación de Pago AR 456009-408-2 correspondiente a la declaración jurada del IVA por el periodo fiscal junio de 1998.

Siendo que la obligación tributaria nació en junio de 1998, el término de la prescripción fue interrumpido con la notificación de la intimación de pago efectuada el 25 de febrero de 1999, reanudándose su cómputo a partir del 1 de enero de 2000 y transcurriendo sin interrupciones hasta el 31 de diciembre de 2004, pues conforme se analizó precedentemente, la notificación con el pliego de cargo no produjo efecto jurídico alguno.

En consecuencia, se concluye que no existe razón jurídica o fáctica que amerite deferir favorablemente a las pretensiones jurídicas de la administración tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de lo establecido en el artículo 10 de la ley 212 y articulo 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 20 presentada por la Gerencia Distrital del Alto del Servicio de Impuestos Nacionales y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 0150/2012 de 13 de marzo de 2012 dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria La Paz.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los treinta días del mes de julio de dos mil trece años.

No intervienen el Presidente Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano y la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por viaje oficial

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Antonio Guido Campero Segovia.

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO EN EJERCICIO DE LA PRESIDENCIA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO
Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA
Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena